

# リトルトンの会計基準と会計原則

山崎佳夫

## 一 まえがき

ペイトン・リトルトン共著の「会社会計基準序説」(An Introduction to Corporate Accounting standards, 1940.)によれば、「原則」という言葉では一般に、会計の様な人間用役による制度に於ては存在し得ないほどの普遍妥当性と恒久性を示唆することになる。従つて……原則という言葉は若干控えて用いられ、有用な基準という考え方が強調されている」(中島省吾訳、六・七頁)とされ、原則という語が避けられている。ここに諸基準という語がことさらに用いられているが、これと対比される所謂原則なるものが会計上存在しうるのか、存在しうるならばそれが如何なる性格のものであり、基準と如何に相違し又どのような関係におかれるのか。そして並存する両者の会計実践的な意味が問われなければならないであろう。ここにリトルトンの近著「会計理論の構造」(Structure of Accounting Theory, 1953.)を通して、これ等の問題の手がかりを得たいと思う。以下は彼の基準と原則の意義について、その所説の一端を紹介せんとするものである。

註 表題に関係ある論攻として

- (1) 佐藤孝一「基本的な会計用語の再検討」(企業会計、六巻一一号)
- (2) 佐藤孝一「会計理論と会計用具」(会計、六六巻六号)
- (3) 高田正淳「リトルトン『会計理論の構造』」(会計、六六巻四号) 参照

## 二 基準の意義

基準とは、与えられた状態の下において、適当な実践であるとされるものについての同意された規範(criterion)である。それは比較や判断の基礎で

山崎・リトルトンの会計基準と会計原則

あり、事情によつて乖離(variation)が正当とされ又そのように報告される場合、背離の標準点となるものである。基準は実践を厳しい、限られた範囲に閉込めんとするものではなく、むしろ、真実、誠実および公正な処理に対する道標としての役割を果たさんとするものである。基準は元来、偶然的なものではなく、目的をもつものである。それは最も秀れた経営者や最も経験豊かな会計士達によつて、慎重に採択された政策の表明であることが期待されている。それは採られた手続の明らかに正当とされる背離や乖離を拒むことなく、高いが達成可能な行為の水準を指示するものである。基準は、慣習、慣例あるいは通則よりも幾分正式なものであり、そして遙かに權威あるものでなければならぬ。その妥当性の多くは、基準が有能な權威筋の合理的な決定(the reasoned determinations)であるという事実から引出さるべきである。A・I・Aは、会計手続委員会および監査手続委員会の研究活動や公報を通じて、会計基準を作り出してきた(リトルトン「前掲書」一四三頁)。

註 ペイトン・リトルトン「前掲書」によれば、次のように述べられている。

「会計諸基準のステイットメントは会計の機能、即ち、事業の財務上の事実を意味ある形で表現する手段としての機能、に關する総合的な考え方を表わすべきである。この様なステイットメントが現在の会計上の実務との何かの相剋を生み出すことも避け難い。何故なれば、現存の実務は多くの点に於て、自己矛盾を内蔵しているのだから。……かかる会計諸基準のステイットメントは、経営者、出資者、政府及び一般公衆の正当な必要に答へうる、事業並びに財務上の実用的な用具たりえねばならぬ。会計諸基準は厳密な表題、細分程度の程度及び見積の詳しい方法等より、基礎的な概念と会計上の事実を提示する場合の一般的な態度とを問題とすべきである。本質的には、会計諸基準の構成は、会計が利害關係者に財政状況及び營業成果の報告

## 富山大学紀要経済学部論集

という手段によつて語らうとしている内容の説明のみより成るべきである。……會計諸基準はそれ自身手続ではないが、會計手続即ち、各種の特定の状況の詳細をもとおう通則を示唆してはいる。……會計諸基準を、広汎な応用領域にわたつて、各種の手続に対する有用な指標たりうる様に記述することも可能な筈である。通則は統一への基礎を与える様に作製されるべきだが、基準は、背離を必要とし又それを明らかに正当化しうる場合に、この背離を測定する為の計器であると考えられる。それ故會計諸基準は手続を指令したり、又は実務を非彈力的に限定したりすべきではない。むしろ基準は會計報告の最善のものを示す指標として用いらるべきものである。その目的に最も有効に奉仕するためには會計諸基準は最良のタイプの、自由に選ばれた経営政策を示すものであることを要する。それ故、かかる基準は、良い會計実務への道を示すものとして実業家によつて一般に受け入れられるものとなる。會計の基準は、……明晰な思考の一般に認められた検証に合致しうるものでなければならぬ。それ故會計基準は秩序あり組織のかつ脈絡あるものでなければならぬ。觀察可能な客観的な状況と調和を保ち、非個人的でかつ公平でなければならぬ。同時に、系統的に示された基準は必ずしも一般的に受け入れられている実務と一致しないことを銘記せねばならない。後者即ち一般的に受け入れられた実務は、統計図表中の一かたまりの資料の平均点の様なものであるが、前者即ち會計諸基準は会社會計実務を漸次改良するための道標たり、又背離を照合測定する計器たることが多いだろう。」(中島省吾訳、七十九頁)

## 三 基準の適用

基準は行為に対する指標たる意味をもち、又それは手続も取扱う。背離が必要であり正当とされる場合には、背離の標点でもありうる。基準は達成可能な高い、行為の水準に注意を差向けるものである。然し理由(reasons)によつて、為された選択が支持される時には、基準からの乖離や他の処理を除外するものではない。従つて基準は実践を制限するものではない。最良のものが達成されなかつたことが合理的である場合、罰則を附することなく、むしろ最良なものへの決定を指示するものである。言わば、基準の妥当性は、そのような合致を強要する力からくるのではなく、會計の専門的な知識や

適切な判断をもつ人の合理的な熟慮 (the reasoned deliberations) の表現であることからくるのである。

## 組織設定の基準 (a Standard of Good System Design)

高効率な會計組織の設定を指示する。この基準からの乖離として、企業の規模および職員の未経験から最良の方法や充分な全職員の採用が不能となる場合には、その特殊な事情に適つた組織を適応させよ。

勘定の基本的な特徴に関する背離は容認さるべきではない。換言すれば、特定の勘定において質的に同一な資料のみを記入する制限に関して、例外は許さるべくもない。あるいは各勘定を二元的カテゴリとして記述することに関して例外は許されない。各勘定は、貸借対照表勘定と損益計算書勘定を取引分類の有機的な組織へ緊密に接合させている方法で、他の勘定と調和している。

## 組織運用の基準 (a Standard of System Operation)

企業取引を充分理解するよう指示する。會計組織に仕組まれた諸特徴に、最も正確に関連する貨幣価値を記録することが出来るように。

この基準からの乖離として、(一)、企業取引の価格が取引によつて客観的に決定されなかつたとすれば、数的な記録をなすために、取引価格に対して最も合理的な推定額を用いる必要がある。(二)、基準は、当該企業に無関係な取引の価格、あるいはこの企業の客観的な取引外である価格水準の変動を反映する取引の価格を、勘定に記入する前に、個々に、得心のゆく正当な理由 (justification) を要求する。

## 期間的報告の基準 (a Standard of periodic Reporting)

財務諸表が一定期日の企業の財政状態と、その期間の利益を充分に公開し判りやすく表示するために、會計資料を會計期間に区分整理するよう指示する。

この基準からの乖離として、(すなわち、厳格な区分あるいは充分な公開表示の通常の程度からの向背) (一)、引当金の測定が適度に客観的であり、その後の出来事によつて適切に確認されるという事実によつて、引当金項目が明

らかに確認されうるならば、支出項目でなくとも損益計算書に引当金として報告することが論理的に可能である。(二)、修正項目や期間外項目は剰余金計算書(a surplus analysis schedule)あるいは包括損益計算書(a combined income and surplus statement)の二部に報告することが出来る。(三)、(a)財務諸表における資料の技術的な配列や用いられる用語の選択に関して、個人的な判断を異にするために、(b)、価格水準の変動の影響が、原価でなく価値(value)を表すために勘定内にもたらされるならば、非常に意味深い原価数値が途中で消失せしめられることとなり、通常の公開表示より少い表示がなされる故に、(c)、企業を判断するに当り、非常に重要な若干の面が会計外の事柄であり、最も有能な会計士ですら財務諸表において、それ等の存在に對する手がかりを提供することは出来ないという理由で(例えば、変動する情勢、すなわち規程、取締規則、政府の施策、変動する経済情勢との衝突の下における経営の手腕能力)、報告は、良いにせよ良くないにせよ、かなり変化し易い事柄である。

#### 外部監査の基準 (a Standard of the External Audit)

企業経営によつてなされた財務諸表の陳述を監査証明するために、証拠を調べることによつて事実を確かめるよう指示する。ここに述べられた三つの行為は、監査の本質を含んでいる。右の文章は監査人の義務を表わしている。すなわち、彼は企業の財政状態および営業成果に関する事実を、先ず確かめることなしに証明してはならない。彼は証拠を調べるための適当な計画に従わなかつたならば、事実を確かめたということとは出来ない。

基準からの乖離。監査人の義務が、ここに述べられた以上の事柄を含むということは不合理であろう。彼は保証人(insurer)でもなければ、責任ある関係者の共謀によつて巧みに隠された不正虚偽(fraud)の発見に当り全知でもない。右の基準は手続を取扱っていない。然し、監査計画を組成する構成要素が種々様々であることは明らかである。監査手続における相異は、連続する会計年度に對する監査計画相互において、又異なる企業間においては勿論、容認されるものであり望ましいことですらある。事情の相違によつて企

業取引の外部確認が可能である程度を異にする。企業の会計政策を吟味し評定するために使われる期間を、一つの基準となすことは出来ない。最後に、監査証拠から引出される職業的な確信や確認の程度は、人によつてかなり相違することが認められるであろう(リトルトン「前掲書」二六三—二六五頁)。

註 ベイトン・リトルトン「前掲書」では会計基準の体系を、原価の基準、収益の基準、利益の基準および剰余金の基準から成るものとしている。

#### 四 原則の意義

原則は、会計上の思考間の重要な関連を数個の語に圧縮するため、簡潔に表現された説明である。

例えば、会計がその基本的な諸目的を果すためには、企業資本と純利益を峻別して計算するために、方法が考案されなければならない。ここに基本的な目的と、資産と費用の区別との間に関連がある。他の例として、期間的収益を挙げるために要した正確な費用を測定するためには、新しい生産物の産出に對してなされた固定資産の貢献度が、その資産原価の費用への期間的な転化によつて認識されなければならない。ここで関連とは、収益を挙げるために要した費用の測定という目的と、資産原価の期間的な償却という方法との間のそれである。

時として原則は、むしろ過度に圧縮されているように思われるかもしれない。原則が簡潔に表現され、その文言が通常、附加的な定義付けを必要とするためであろう。然しこのことは、方式化された原則の有用性を損うものではない。それは単に原則に懸る限界を示すにすぎない。原則は冗長な説明の簡潔な説明、いわば結晶体である。簡潔な文章が理解を増す助けとなる多くの場合がある。又思考を伝えるために一層入念な説明を必要とする場合もある。簡潔に方式化された原則は、主題(the subject matter)を余りにも単純化するように思われるかもしれない。ある意味で、それは尤もなことである。然し、その処置そのものが重要な役割りを果しうるのである。簡潔な文章が主題の広範な本質的思考を簡潔に包括しうるのである。それは容易に思考を関連あるグループへ組織立てることが出来る。かくして思考間の重要な相互関連性をあらわにすることが出来るのである。若し、附加的な定義付けの

## 富山大学紀要経済学部論集

欠如の故に、あるいは理論の領域をこのように圧縮することの意味を読者が認識しないために、原則の意義が曖昧となるならば、原則の簡潔な陳述は理解の助けとなりえない。このことは、思考が数個の語に表現されて、その意義を確実に人に伝えることの困難であること、又原則を受容れることの出来る人は、詳細なそして関連ある主題の、充分な以前の内容を知っていなければならぬということの意味するにすぎない。

右に述べた原則の概念は、通常の辞典的な定義と厳密に一致するものではない。辞典的な定義においては、「原則」は「自然の法則」に極めて近いので、専門的な用語として、科学の領域以外、原則なる語の使用は不適当であるという考えを読者に与えることがある。この論拠を以てすれば、会計学は自然科学の一部門ではないので、会計についての原則は存在しない。然しながら、原則のような用語に対する会計理論上の必要があるので、会計原則の意味を誤解するかもしれないという可能性から、その使用を恐れることは出来ない。我々が使っている原則の最良の辞典的な意味は、原則を基本的な真実 (a fundamental truth) であると考えるところのものである。広い意味で、その考えは会計原則に良く適うのである。前述の例は、次の質問によつて簡単にテストすることが出来る。「この思考は会計学にとつて基本的であり重要であるのか。」「それは会計思考間の重要な関連を表現しているのか。」「その陳述は会計上真実であるのか。」然しながら、「基本性」「重要性」なる特質を認識する根拠や、あるいは「関連的な真実性」を決定する方法が問われるならば、この辞書的な定義も亦会計上の使用に当り若干の魅力を失うかもしれない。若しそうなら、最初に述べた定義が良いと思われる。(傍点筆者)

一定の公式が自然のある面を簡潔に表現するために用いられるように、原則の使用が理論のある面を簡潔にするためであるとすれば、原則の陳述が真実であり基本的なものであることを立証するより、寧ろ原則が事柄を如何に明瞭に表わしているかを知ることが一層重要である。原則が重要な事柄を明らかにするのであれば、それは真実であり又基本的なものであるとして容認することが出来る。そして原則は思考を一層明らかにすることが出来る。それは思考を目的に、慣習を理由 (reasons) に関連さすことが出来るからである。すなわち、原則は行為と目的の相互関連を指摘することが出来る。又経

験をその本質的な要素に蒸留し (distill)、一層理解を容易にするために、その要素を型 (patterns) へ組織付けることが出来る。理論が選択、決定、そしてディレンマの解決の指針となりうる限りにおいて、会計原則の知識も亦これ等同様の事態に対処しうるのである。何故なら統制勘定が補助元帳を代表すると同様、原則は理論を代表するからである。時として原則を、更に少い要素、すなわち指令 (directive) プラス目的 (手段+目的、筆者註) の組合せからなるものとして考え、又関連する原則のグループが概念 (concepts) を理解するために結合されることに注目するのも助けになろう (リトルトン「前掲書」一四六―一四八頁)。

次にかかる意味の会計原則を列挙しよう。

**動的均衡 (Dynamic Balance)** 勘定を単一カテゴリーの代りに二元的カテゴリーとすることによつて・・・会計は分類の組織 (簿記) を積極、消極的变化によつて加減される動的均衡の仕組みとして運用することが出来る。

**齋整の効果 (Coordinated Effects)** 企業の勘定を相互に關係付ける、良く仕組まれた組織は・・・(a)、企業の経営活動が企業の富に与える経済的效果、および (b)、将来に關係する企業契約が企業の富に与える財政的效果の記録を、齋整することに成功している。

**勘定組織 (Operational Organization)** 勘定の設定は企業の経営組織と一致させよ。会計資料はかくて、その経営による機会利用の結果を明らかにするように作られる故に。(但し、法則 rule 筆者註)

**記帳能率 (Operational Efficiency)** 記帳は経済的に能率があり、不正や誤謬を少くするために保護される必要から、記帳組織は、事務の配置、事務機械の使用、適当な内部集積に備えて用意せよ。(右に同じ)

**同質的資料 (Homogenous Data)** 企業取引はその同質性を引出す・・・一部は貨幣制度による価格の使用から、又一部は当該企業およびその目的に対する取引の関連から。

**客観的決定 (Objective Determination)** 当該企業との交渉において、独立せる相手との取引によつて決定されなかつたところの、会計記録された取引は・・・資料の客観的決定の欠如の故に、報告を当てにならぬものとする。

**必要な推定額 (Necessary Approximation)** 交換された対価の貨幣価値あるいは固定資産の実際耐用年数が、事情によつて直接に知りえない場合・・・最も合理的な推定額が取引の数的表示として受入れられる。

**特質による分析 (Analysis by Characteristics)** 先づその会計的特質を見出すために、組織的に分析されてのみ・・・取引事実は正しい最初の勘定(会計報告への途中である)に到達する。

**複数の効果 (Multiple Effects)** 借方、貸方への取引事実の適切な記入は・・・取引が企業の富に与える複数の効果の各場合における、はつきりした認識を要求する。  
**純粋なクラス (Unmixed Classes)** 勘定クラスの定義が取引に横わる真の特質にもとづく場合のみ、又勘定カテゴリが、そのクラス名および目的に關係ある同一資料以外は受入れない場合のみ・・・勘定の名称、残高は事実を表示する。

**説明的分類 (Interpretative Grouping)** 企業活動に対する読者の理解を増す手段として・・・財務諸表は大分類、中分類、対応残額に区分された、組織的な会計資料を表わす。

**充分な公示 (Full Disclosure)** 重要な事実の充分にして明瞭な公示がなされるよう、義務が財務諸表作成に責任ある人にかかっているところの・・・企業報告に対する多くの人の要求に、財務諸表は仕えている。

**暫定性 (Inconclusiveness)** 財務諸表が幾分暫定的なもの、決定的なものとして認識されないならば・・・報告された数値の尤もらしい結末は、将来の出来事が数値の意味を変えようという事実を曖昧にする。数値はそれ自体において事実であるが。

**無関連性 (Irrelevant Effects)** 既に勘定に記入された取引の統計的意味を、直接変える基準としての物価水準変動の利用を省くことは・・・企業の努力と成果の客観的測定において、無關係な攪乱的な修正を避けることとするものである。

**期間配分 (Assignment to Periods)** 会計期間への費用、収益の適当な配分は・・・現在あるいは将来に対する努力と業績の関連性にかかる。

**収益の認識 (Revenue Recognition)** 為された用役とそれにより受入れた利益に対する客観的証拠は・・・収益を現在に期間的に配分する、あるいは将来へ認識を延期する唯一の基準を与える。

**見越費用 (Accrued Charges)** 客観的証拠により当期収益と正しく關係づけられた凡ての費用、経費、損失の当期収益控除としての計上を確めるために・・・企業の当

山崎・リトルトンの会計基準と会計原則

期努力は期間的吟味の下に置かれる。

**繰越費用 (Deferred Charges)** その将来寄与をなす能力が、当期収益に対し全額において、正しい関連を欠くところの長期資産を、当期収益控除から除くために・・・企業支出の流れは期間的吟味の下に置かれる。

**事後修正 (Belated Charges)** 会計期間の連鎖に対する費用の統計的に正確な報告は・・・事実が早く知られたならば、費用や損失は、収益に賦課されたであろうということを、後に確定した事実が示す時のように、後の修正がはつきり報告されることを要求する。

**事前修正 (Estimated Charges)** それ等が合理的に予見され、他の手段によつて得心のゆくように測定されるならば、仮令現実の支出によつて確められなくとも・・・ある費用、経費、見込損失に対する引当金は、当期純利益決定の本質的部分である。  
**信頼性 (Statistical Credibility)** 記録過程および結果資料が監査によつてテストされないならば・・・取引資料は、誤解、歪曲され勝ちであり誤謬、虚偽の取扱いを蒙り易いので、財務諸表に報告された数値の信頼性は疑わしい。

**批判的吟味 (Critical Review)** 有資格者による会計組織の機構およびその運営による結果の批判的な検査は・・・財務諸表公示の信頼性とその解釈の適確性を立証する。

**確実な証拠 (Corroborative Evidence)** あらゆる種類の確実な証拠を見出し、会計政策を評価することによつて・・・外部監査人は経営によつてなされた勘定および財務諸表の表示を確認しようと努める。(リトルトン「前掲書」一八九(二〇七頁)註 拙稿「会計原則の生成」(富山大学紀要経済学部論集、四号)は、右の会計諸原則の導出過程を紹介したものである。

## 五 原則の適用

### 同質的資料 (Homogenous Data) の原則

### 客観的決定 (Objective Determination) の原則

これ等の原則の目的は、(一)勘定へ記入される資料が同質的であること、(二)勘定へ記入される資料が、客観的に決定されたものであることを確めるにある。第一に、集められた数値が自由に算術的な組合せ (combination) に用いられるために、第二に、これ等の同じ数値が、取引を知らない人にと

つて信頼のおける証明力あるものとなるために、これ等の目的は必要なものである。

二つの原則は共に原価主義 (cost basis) の本質を述べてゐる。従つて、これらの目的を果すための手段が疑問とされるならば、原価主義は挑戦されていると考えられる。ここに手段とは、(一)、一定の貨幣制度における数値、(二)、独立した相手方との取引に基因する価格である。若し、限定された企業取引の価格の有用性が疑われ、又過去の取引の価格の代りに、時価あるいは取替価格が取引価格として持込まれるならば、右の思考は疑問とされる。このような疑問から次の主張がなされる。

伝統的に用いられてきた貨幣単位(過去の取引の契約価格)を適切なものとする仮定や慣習は、変更することが出来る。貨幣の意味は変つた。従つて、今なお勘定に記入されている一九三〇年の価格は、一九五〇年の価格と同じことを意味するとはいえない。この論議は勘定の同質性に対して挑戦する。又投下原価 (invested cost) のみの記録を主張することによつて、会計は凡ての勘定金額が同一であり、そして購買力の変動は意味がないとする単なる仮定の上に立つてゐるという。

又、企業と関係し企業によつて現実に記入された取引のみを、勘定の基礎とする必要に対して反駁する。客観性に対する他の基礎も亦満足すべきものと考えられる。他人の外部取引も、それが関係当事者によつて取決められた以上、客観的に決定された価格であるといわれる。又これ等の個別的な価格を知ることが困難であつても、政府の制定した一般物価指数は有益な代用であり、それ自身明らかに客観性をもつものであると。

これ等の論議は、同質的資料および客観的決定の原則に挑戦するが、これ等を覆へすことは出来ない。取引原価 (bargained cost-dollars) の使用は、一般に認められた便宜 (convenience) 以上のものと考えられる。会計上の思考や実践が、便宜という表面的なものより深いところに根ざしてゐるのであれば、それ等の変更は困難であらう。

歴史的な原価 (historical cost) が、何時、如何にして使用されるようになったかは別として、勘定が経営者自身の過去の経営活動について、情報をうるための必要から発展してきたことは事実である。これ等の活動は、その履

行のとき、取引価格によつてのみ、はじめて数的に統一的に表現することが出来たのである。勘定に記入されたこれ等の数値は、将来を慮るとき、過去を理解し批判するために非常に有益な資料であつた。若し、これ等の勘定によつて、測定された過去の業績を知ることが出来なくなると、多くの過去の判断の現実的な知識をもつてする将来の活動の基礎は失われ、よつて起る愚かな決定の危険を招くことになる。二つの原則は、これ等の反論によつて覆へされない。二つの原則には、一般に認められた便宜の習慣 (a generally accepted convention of convenience) 以上のものが含まれてゐるからである。若し、それ等が慣習以上の基本的なものでなければ、「原則」なる名称は正当でないであらう。

又、如何なる種類の客観性も、適切なものとする論議を受入れることは困難である。政府の作成した指数は、確かに個人的な操作 (manipulation) より優つてゐると言える。然し、そのような平均値の一般的な使用を強いることは出来ない。取引価格は既に一般的に使用されてをり、しかも個人的な心理や基本的な法則 (fundamental law) に深く根ざしてゐる。如何なる指数も、その決定が複雑であるのみならず (従つて検証が難しい) 変り易い計算方式に基いてゐる。何らかの理由で変更されると、その結果は過去との比較性を失うに至る。歴史的な原価あるいは投下原価の客観性は、公式や伝統的な慣習の結果ではない。この種の客観性は、日々の営業活動や独立した当事者間の利害の交又から自然にくるものである。結果として出てくる数値は誤りのない、動かしえないものである。

他の論議が、勘定における歴史的な原価の継続的な使用に対してなされる。所謂、貨幣価値安定の仮定 (stable money assumption) が実際放棄されるならば、会計原則における本質的な変更を必要とするかもしれない。然し会計士も経営者も、貨幣や商品が安定価値や不変の価格をもつものとは思わない。史実に徴しても、貨幣価値安定の基本的な仮定は瓦解した。

貨幣単位の仮定 (money unit assumption) が最初唱えられたとき、それは凡ての人の考えの基礎となり、かくして会计学の本質の説明の一部でありえたところの概念

であつた。最近では、それが会計だけの弱点であるように思われてきた。会計は時代の機構 (Fabric) の一部分であり、従つてそれは他の思考領域との関係が明らかにされるならば、一層よく理解されるであらう。重要なことは、会計上の弱点があるとしてみても、それが会計に起因するものではなく、従つて会計処理の修正によつてその欠陥が除去されるかどうか疑問である。会計士は、利益が経営活動と経済変動の交互作用に由来することを知っている。然し、二つの作用を分離して計算しようとする試みは、保証されないということである。投下原価への指数の適用は、二つの原因の分離測定を可能にすると考えられている。然しながら、それは、経営による貢献と価格変動による影響とを反映する二つの部分へ、最後の純利益を判断的に分離して (a judgment-directed dividing) えた結果ほど實際的ではないであらう。

二つの影響を別々に計算する方法は別として、変化する情勢に対し企業政策と企業活動とを巧みに調節することによつて、経営者の決定は、物価上昇の利益を捕捉し又物価下落の損失を避けることに広い責任がある。予言者ではないが、しかも彼等は情勢の成り行きを思慮深く評価せねばならない。過去に拘束されないとしても、彼等はなお歴史的原価資料によつて測定された、政策の成否を表す過去の経験を大いに利用する。

#### 説明的分類 (Interpretative Grouping) の原則

若し、財務諸表の意図が「企業活動に対する読者の理解を増すこと」にあるならば、理解を増す如何なる発展も歓迎さるべきであらう。損益計算書において、特に減価償却費について投下原価に基く費用の代りに、指数による修正数値を使用することは、読者の理解を増す一つの提案であらう。然し、この原則の意図は、財務諸表において、資料を配列する方法に対する理由 (reason) を説明するにすぎないものであるから、この論議は当らなう。

#### 暫定性 (Inconclusiveness) の原則

この原則は「将来の出来事が数値の意味を変えうという事実」に言及している。反対を受けるかもしれないが、その論議は現在の価格水準を意味するものであつて将来の取引を論ずるものではない。又この原則の最後の節、「数値はそれ自体において事実である」は重要である。このことは数値が如何なる意味をもつており、あるいはもとむとに拘らず真実である。従つて、

山崎・リトルトンの会計基準と会計原則

この節は、測定された事実としての数値と、幾分説明的な意味を伝えるものとしての数値との間には、著しい差異のあることを指摘する。若し、数値がその意味を変えるために、指数修正などによつて変えられるならば、修正されない元の数値から読みとられる如何なる意味も失われるであらう。この原則の意図は、次の警告を述べんとするものである。財務諸表のうちに限界の存在すること。財務諸表は、読者が必要とし、あるいは望む情報の凡てを又は大部分すら提供するものと期待されえないということ。又、数値は「価値」 (value) によつて伝えられる意味を持たないということである。

#### 充分な公示 (Full Disclosure) の原則

この原則の目的は、伝達の用具としての財務諸表の概念 (concept) と直接に関連する高い水準の意図をもつてゐる。右のような批判的な論議が行われるならば、「充分な公示」や「重要な事実」の概念は大いに拡大されなければならぬであらう。それらの語句は、企業会計の慣例 (usage) および目的の重要な部分であると考えられるので、原則の中にうたわれてゐるのである。「重要な事実」とは、投下原価として会計組織内に利用される事実に限られる。「充分な公示」とは、経営者および投資者達が意義あり有用であるとする、重要な事実の凡てを提示する考えを含むものではない。

批判家による提議を受入れる結果は、簡単にいつてこうである。(一)、会計資料の有機性を可能にする諸手続から離れて、会計を統計的な方法学に改造することであり、貸借対照表と損益計算書は表面的に有機的な関係をもつにすぎない。(二)、経営の努力に帰する利益は、価格上昇により利益から区別されるかもしれない。然し、その区別は、原因と結果の相互関係を個別的に追求出来ない以上、徹底を欠き、信頼がおけない。(三)、減価償却費が現在購買力で示され、従つて支払賃銀と同水準におかれることは、過去の取引事実を無視して現在の取引事実を強調することになる。然し、固定資産における過去の投下価格は、なお過去の経営の決定を表わし、又その決定はなお政策や行動に影響を与えている。収益数値は現在の成果を表わし、費用数値は過去の準備を表わさねばならぬ。過去の準備が成果と比較されうるよう。読者が経営の過去の決定に照してその成果を知るよう、勘定が助力すべきものとすれば、それ等の数値の比較は必要である。収益と物価指数によつて修正された費用との比較は、この必要

を満さない。

財務諸表に関するこれ等三つの原則に対し、種々の論議がなされている。これ等から引出される結論は、(一)、現在の会計処理は、愚かな配当政策、租税政策、資金圧迫、販売価格政策を助成する。(二)、結果として、現在の会計はインフレを一層悪化させる。これ等の考えの骨子は、会計処理を広い範囲に改めなければ、健全な諸政策は生れないということである。この考えは、企業外の事情は確かに、充分なそして正当な考慮に値するというものであり、若し変更された会計イデオロギーが勘定や財務諸表に適用されるならば、政策は確かに健全になるであろうというにあるらしい。然し、これ等の変更が実行されると、このことが事実、経営の外部事情に対する賢明な配慮を保証し、又投資家、労務者、政府の側における健全な政策を請合うかどうか、人は疑問に思うだろう。原則や実践の修正は、インフレに対する反対の一提唱でありえてもそれを止めることは出来まい。投下原価に関する報告の放棄は、他の抗議を誘発する高い代価となるであろう。

### 無関連性 (Irrelevant Effects) の原則

この原則は、物価変動による修正を否定するので一層強い反対をうける。取替価格あるいは指数による修正の導入は、明瞭にするよりも寧ろ混乱を招くであろう。それは企業に無関係な資料を元帳勘定へ持込むことになる。取引契約がなされるまで取替価格は現実に会社に関係しないのであり、又、取替価格は他人の価格であり、その企業の経営の決定によつてなされた事実でないために、このことは真実である。又このことは實在勘定および名目勘定間の有機性—企業会計の最も明白な、意味深い面と考えられる関連性をひどく損うに至らしめる。その最も基本的な特徴を失うと、会計は純粹に統計的な又完全に実利本位のものとなるであろう。会計諸原則もその観念的な結合関係を失い、離れ離れに崩れて無視されてしまうであろう。

ある原則がテストされると、その原則は他の諸原則と強く結付いているので、他の諸原則およびそれ等の相互関係も亦テストされることになる。その意味で、この特殊なテストは重要なテストである。若し、この原則が挑戦に耐えうるならば、それとの関連から他の諸原則も力を増すことになる。いくつかの原則はここでテストされなかつたが、反対を受けた原則との密接な関

連を通じて、それ等も亦テストされる。これ等の提議によつて会計が変更されると、元帳勘定の特徴およびそれに関連する原則は、会計活動にとつて重要でなくなるであろう。取引分析の思考およびそれに関連する原則も、大きな変更を受けることになる。すなわち、記録作成の方法学は、ますます便宜的なものとなり、元帳勘定の有機的な組織との関連性をいよいよ受けなくなるであろう。会計期間への資料の割当は、客観的な資料を客観的に分類することである。時価や指数による修正が強調されると、会計期間の資料分類はますます独断的なものとなり無視されてくる。いくつかの原則は監査に關係するが、貸借対照表と損益計算書間、すなわち實在勘定と名目勘定間の有機性が破壊されると、監査すべき何があるか。若し論議が受入れられ、それに応じて会計が修正されると、有益と思われるその代償は、会計原則間に存在する結合關係 (cohesion) の崩壊となるであろう (リトルトン「前掲書」二一七—二一九頁)。

註 右の投下原価主義に対する批判として

- (1) G.O. May, Limitations on the Significance of Invested Cost, Accounting Review, Oct. 1952.
- (2) 黒沢清「投下原価説への批判をめぐって」(産業経理、一三巻二号) 参照

### 六 むすび

以上において、リトルトンの基準および原則の意義と、夫々の会計実践面における適用の相違の一端を伺い知ることが出来る。

基準は、与えられた状態において適当な実践とされるところの規範でありその起源において合目的なものであり權威的なものである。実践は多種多様であり、業種の相違や規模の大小その他の経済事情によつて、その会計処理を異にする。基準は、これ等実践との相剋を免れない。然し、基準は、それよりの背離を禁ずるものではなく、背離が必要であり正当とされる場合、その存在とその程度とを明らかにせんとするものである。逆にいつて、個々に得心のゆく正当な理由 (Justification) の存する限りにおいて、それらの背離は容認されることとなる。この意味で、基準は弾力的なものであり、法律



的な規範とも異なる。基準は、このように実践上の背離を認めながら、その背離を測定する標準点となるものであり、且、真実、誠実および公正な会計処理、すなわち会計実践に対する道標 (guideposts) としての役割を果さんとするものである。

これに対して会計原則は、帰納的に経験に関連ある要素の型 (patterns) へ組織立てたものであるから、必然的に相互に関連している。従つて、それは逆に思考間の相互関連をテストする手段となるものである。然し、原則は挑戦的な思考に直面して、更にテストされることとなる。しかも原則は、それ等のテストに耐えて相互関連性の揺がないことを論証し、そこには完全な会計理論の体系が厳存することを明示せんとする。完全な会計理論においては、思考、概念、原則、又それらに關係する実践が相互に支持し合い、全体を強固なものとしている。他の会計思考から支持を受け、それらの思考に支持を与えることの出来ない思考や概念が導入されるならば、それだけこの知識の体系の完全な結合体は、その凝集力 (cohesive strength) を失うことになる。思考間の完全性と相互関連性を織りなす諸要素が弱められ、歪められ破壊される程度に応じて、会計資料の完全性は脆弱なものとされる。会計資料の完全性が消失すると報告される数値は、宣伝のために容易に粉飾されうるものであるとして疑われることとなる。指数や、その他の説明的な手段を用い、又会計構造の外から持込まれた補助的な資料は、会計思考の完全性を弱めるものでもなければ、投下原価による勘定記録の方法や、職業的監査およびその報告書に対する基礎を変えるものでもないとなしている (リトルトン「前掲書」二三一―二三三頁)。

(一九五四・一一・一〇)